

Tilburg University

Methodologie van het belastingrecht

Dusarduijn, Sonja; Gribnau, Hans

Published in:
Jubileumbundel FIT

Publication date:
2018

Document Version
Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

Citation for published version (APA):
Dusarduijn, S., & Gribnau, H. (2018). Methodologie van het belastingrecht. In I. Van Vijfeijken, T. Stevens, & S. Dusarduijn (Eds.), *Jubileumbundel FIT: 50 jaar onderwijs en onderzoek* (pp. 177-193). Tilburg University.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

*Prof. mr. Hans Gribnau en
mr. dr. Sonja Dusarduijn*

Methodologie van het belastingrecht

1. INLEIDING

Het voor de Tilburgse opleiding karakteristieke vak Methodologie van het belastingrecht biedt een reflectie op de grondslagen van het belastingrecht - waarbij met name rechtsbeginselen een zekere coherentie van het belastingrecht (moeten) waarborgen. De focus van het vak werd in de loop der tijd breder: van vooral rechtsvinding en formeel belastingrecht naar de dynamiek binnen de trias politica, het gebruik van belastingen als beleidsdoel, compliance, horizontaal toezicht, mediation en fiscale ethiek.¹ Belastingwetenschap wordt hierbij vanuit meerdere disciplines bedreven - zoals al door Hofstra in 1966 bepleit.² Hier zullen wij een enkel thema wat meer uitdiepen vanuit een beginselen-perspectief. Rechtsbeginselen vormen een brug van het belastingstelsel naar in de samenleving gedeelde normen en waarden.

De ontwikkeling van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur laat goed zien hoe eind jaren '70 het belang van de rechtsbescherming in een meer gehorizontaliseerde samenleving werd erkend. Daarna komt toetsing van wetgeving aan bod. De rechter blijkt hier veel meer afstand te bewaren en wil niet op de stoel van de democratisch gelegitimeerde wetgever gaan zitten. Bij het leerstuk van de navordering(saanlag) blijkt vervolgens hoe wetgever en rechter samen en in wisselwerking het recht vormen en ontwikkelen. Het evenwicht tussen de relevante beginselen wordt steeds weer opnieuw gezocht onder verdiscontering van de evoluerende werkwijze van de Belastingdienst. Ten slotte wordt aandacht besteedt aan ethiek, waarbij rechtsbeginselen niet alleen als rechtstatelijke normen worden gezien die een juridische vertaling zijn van morele normen maar ook een zekere maatstaf voor het fiscale gedrag van burgers.

1. Zie voor een overzicht: J.L.M. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen. Vertrouwen en legitimiteit in de praktijk* (oratie Tilburg), Den Haag: Boom fiscale uitgevers, 2013.

2. H.J. Hofstra, *Plaats en taak van de belastingwetenschap*, Deventer: Kluwer 1966, p. 15; Vgl. J.L.M. Gribnau, 'Tweehonderd jaar belastingwetenschap', in H. Vording (red.), *Tweehonderd jaar Rijksbelastingen*, Den Haag: Sdu 2015, p. 233-254.

2. ALGEMENE BEGINSELEN VAN BEHOORLIJK BESTUUR

De opkomst van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (abbb) valt te verklaren uit de enorm toegenomen hoeveelheid wetgeving in de twintigste eeuw. Voor het bestuursrecht geldt dat de wet een instrument van de overheid werd om het beleid te verwerkelijken, waarbij een “versmelting tussen administratie en wetgever” plaatsvindt. Dit leidt tot een ‘accumulatie van taken, bevoegdheden, personeel en materiële middelen bij de Staat, waarvan op nauwelijks enig terrein van menselijke activiteit nog enige passiviteit wordt geduld’.³ De behoefte aan nadere normering van het optreden van het steeds machtiger en alom aanwezige bestuur en in het verlengde daarvan aan “rechterlijke controle” op het bestuur neemt dan toe.⁴ Deze vorm van rechtsbescherming moet tegenwicht bieden aan de toenemende nadruk op rechtshandhaving - om de in wetgeving vervatte beleidsdoelen te realiseren. Hier ligt een belangrijke taak voor de rechtswetenschap. Het ontwikkelen van maatstaven die het bestuursoptreden normeren - daaronder “ongeschreven regelen van fatsoen, billijkheid, behoorlijkheid in het algemeen”⁵ - impliceert dan een verwetenschappelijking van het bestuursrecht - die op haar beurt een vorm van vermaatschappelijking van het (bestuurs)recht is.⁶ Onder andere door het ontwikkelen van abbb sluit het recht beter aan bij maatschappelijke normen.

Zo ook in het belastingrecht. Vooral na de Tweede Wereldoorlog werd de belastingwet steeds meer dienstbaar gemaakt aan sociaal-economische verandering. Belastingwetgeving ging deel uitmaken van een bepaald beleid. De daaruit resulterende complexiteit en interpretatieruimte leidt er toe dat de wet de burger minder rechtszekerheid en rechtsgelijkheid (‘gediend’ door het legaliteitsbeginsel) biedt. Met name moet in dit verband worden gedacht aan ruim geformuleerde bepalingen in fiscale wetten die de Minister van Financiën bij de uitvoering veel armslag laten, het verschijnsel van terugwerkende kracht van wetgeving, de omvang van delegatie in belastingzaken en de in omvang sterk toegenomen hoeveelheid beleidsregels (om alsnog rechtszekerheid en rechtsgelijkheid te bewerkstelligen).⁷ Aldus is het zwaartepunt van het belastingrecht te veel verschoven naar

3. W. Duk, ‘De zachte kern van het bestuursrecht’, *RM Themis* 1978-6, p. 565; vgl. J. van der Hoeven, *De drie dimensies van het bestuursrecht. Ontstaan en vorming van het Nederlandse bestuursrecht*, Alphen aan den Rijn 1989, p. 209 e.v.

4. T. Koopmans, *De rol van de wetgever*, Zwolle: Tjeenk Willink 1970, p. 12.

5. G.J. Wiarda, ‘De wetenschap van het bestuursrecht en de spanning tussen gezag en gerechtigheid’ (1948), in G.J. Wiarda, *Verspreide geschriften*, ‘s-Gravenhage: Vuga 1986, p. 26.

6. G.J. Wiarda, ‘Algemene beginselen van behoorlijk bestuur’, in Wiarda 1986.

7. Zie K.L.H. van Mens, *Legaliteit en belastingrecht* (oratie Utrecht), Deventer: Kluwer 1988, p. 13-23; en J.L.M. Gribnau, ‘Heeft de Belastingdienst zijn governance op orde?’, in B. Starink en M. Visser (red.), *Ondernemend pensioen* (Dietvorstbundel), Deventer: Kluwer 2015, p. 55-69.

de uitvoerende macht en vinden ondanks artikel 104 Gw de normstellingen steeds meer door de regering plaats.⁸

De staatssecretaris van Financiën heeft niet alleen de fiscale wetgeving in zijn portefeuille, is niet alleen medewetgever, maar is ook politiek verantwoordelijke voor de Belastingdienst. Met zijn twee petten is hij de spin in het web.⁹ De (mede-)wetgever laat zich daardoor vaak te gemakkelijk door het belang van een doelmatige uitvoering van de Belastingdienst leiden. De (mede-)wetgever is aldus partijdig waarbij het parlement te weinig tegenwicht biedt.¹⁰ Dat geldt zowel voor het materiële als het formele belastingrecht. Meer open normen in het materiële belastingrecht betekent voor de Belastingdienst macht in de onderhandelings sfeer - weinig belastingplichtigen hebben per slot van rekening veel animo om een zaak uit te procederen.¹¹

Maar ook in het formele belastingrecht doet de partijdige wetgever zich gelden. De fiscale rechtsbetrekking wordt gekenmerkt door juridische ongelijkheid (de juridische asymmetrie) ter compensatie van de aanwezige informatie-asymmetrie (de Belastingdienst is voor de feitenvaststelling afhankelijk van de informatie van de belastingplichtige).¹² Die juridische asymmetrie in de fiscale rechtsbetrekking komt bijvoorbeeld tot uitdrukking in de aangifteplicht en de zeer ruime informatievergaringsbevoegdheden van de inspecteur en de bijbehorende sancties als “omkering” van de bewijslast en boetes. Sinds de jaren tachtig van de vorige eeuw zijn de eenzijdige bevoegdheden van de Belastingdienst (inspecteur) en daartegenover de plichten van de belastingplichtige aanzienlijk toegenomen. Het belang van de rechtshandhaving weegt keer op keer voor de (belasting)wetgever zwaarder dan dat van de rechtsbescherming. Aldus neemt de juridische asymmetrie verder toe.¹³ De mogelijkheden tot navordering zijn bijvoorbeeld steeds verder verruimd (zie par. 4).

8. Zie M.P. van Overbeeke, ‘Verzorgingsstaat en belastingrecht’, in E. Aardema (red.), *Van Dijk Bundel*, Deventer: Kluwer 1988, p. 277-289.

9. J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst*, (diss. Rotterdam), Deventer: Gouda Quint 1998, par. 8.3 en 9.4; en R.H. Happé, ‘Van trias politica naar duas politica. Een verkenning van een nieuw evenwicht’, in Belastingadviseursdag, *Belastingrechtspraak in een veranderende wereld*, Den Haag: SDU 2001, p. 17.

10. J.L.M. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen*, Den Haag: Boom fiscale uitgevers 2013, p. 61-66.

11. Feteris wijst op de voortdurende noodzaak tot kiezen tussen een algemene, vrij globale formulering en een meer gedetailleerde regeling. Een meer gedetailleerde regeling is niet per se duidelijker omdat er zich voortdurend grensgevallen zullen voordoen; M.W.C. Feteris, ‘Kwaliteit van wetgeving en het decoderen van dubbele boodschappen’, *WFR* 2010/6857, p. 570.

12. J.L.M. Gribnau, ‘Fiscale ethiek: wederkerige verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingrecht’, in J.L.M. Gribnau, *Belastingen en ethiek. Preadviezen en bespreking preadviezen* (Geschriften van de VvBW nr 243), Deventer: Kluwer 2011 (hierna: *Belastingen en Ethiek*), p. 140-142.

13. Vgl. J.L.M. Gribnau, ‘Overkill in rechtshandhaving is dodelijk voor samenwerking’, *NTFR* 2008/428, p. 1-5 en J.A.R. van Eijdsen, ‘Formeelrechtelijke wijzigingen gedurende het afgelopen jaar: de twee gezichten van de fiscus’, *WFR* 2010/1090.

Zo wordt de Belastingdienst steeds machtiger: meer bevoegdheden en meer 'vrijheid' - d.w.z. beslissingsruimte. Dit speelt ook als er geen sprake is van beleidsvrijheid (zoals bij het opleggen van bestuurlijke boetes en het vaststellen van standaardvoorwaarden), maar van beoordelingsruimte. Deze beoordelingsruimte is onvermijdelijk aanwezig omdat elke wettelijke regel nu eenmaal interpretatie behoeft. Die vrijheid dient op legitieme wijze uitgeoefend te worden door een verbeterd stelsel van rechtsbescherming. Algemene beginselen van behoorlijk bestuur (abbb) dragen bij aan het rechtstatelijk karakter van het belastingrecht. Zij normeren de concrete rechtsbetrekkingen tussen Belastingdienst en burger; het zijn rechtsnormen waaraan voldaan moet worden wil een bevoegdheid niet enkel op legale maar ook op legitieme wijze uitgeoefend worden.

De abbb zijn nog steeds in ontwikkeling. De rechterlijke controle van de Belastingdienst met behulp van de abbb is daarbij aanzienlijk intensiever dan de toetsing van wetgeving in formele zin - dat eigenlijk stilstaand water is geworden (vgl. par. 3). De rechter kan de Belastingdienst (uitvoerende macht) dichter op de huid zitten dan de democratisch gelegitieme wetgever. In de belastingrechtspraak viel aanvankelijk echter een zeer aarzelende tendens te signaleren om ongeschreven rechtsnormen te aanvaarden in de vorm van het vertrouwensbeginsel. Het werd in eerste instantie enkel door de Tariefcommissie aanvaard (TC 29 april 1957, *BNB* 1957/297, TC 16 december 1957, *BNB* 1958/107. De Hoge Raad bleef lange tijd de boot afhouden (bijv. HR 19 december 1962, *BNB* 1963/47).¹⁴

De Hoge Raad zette in 1970 een belangrijke stap waar hij stelt dat:

“de taak van de rechter bij de beoordeling van de rechtmatigheid van een aanslag zich niet beperkt tot de vraag of de inspecteur is gebleven binnen de door de wet gestelde grenzen, maar dat hij ook mag ingrijpen als de wijze waarop de inspecteur zijn bevoegdheden heeft gehanteerd anderszins in strijd is met het recht om dat daarbij niet is gehandeld in overeenstemming met de in acht te nemen algemene beginselen van behoorlijk bestuur”.¹⁵

In 1978 oordeelt de Hoge Raad in de zogenoemde Doorbraakarresten dat de toepassing van een beginsel van behoorlijk bestuur, zoals het vertrouwensbeginsel, zwaarder kan wegen dan een strikte toepassing van de belastingwet.¹⁶ De Hoge Raad overweegt dat onder omstandigheden strikte toepassing van de wet, waaruit de belastingschuld rechtstreeks voortvloeit, in die mate in strijd kan komen met een of meer beginselen van behoorlijk

14. Een uitzondering werd echter gemaakt voor de bevoegdheid tot navordering door de fiscus (HR 22 juni 1977, *BNB* 1977/284 en 285).

15. HR 7 januari 1970, ECLI:NL:HR:1970:AX6845, *BNB* 1970/78.

16. HR 12 april 1978, ECLI:NL:PHR:1978:AX3264, *BNB* 1978/135, ECLI:NL:PHR:1978:AC2432, *BNB* 1978/136 en ECLI:NL:PHR:1978:AM4447, *BNB* 1978/137.

bestuur dat die toepassing achterwege dient te blijven. In het algemeen moet volgens de Hoge Raad de vraag onder welke omstandigheden dit laatste zich voordoet, van geval tot geval worden beantwoord door afweging van het beginsel dat de wet moet worden toegepast tegen een of meer in aanmerking komende beginselen van behoorlijk bestuur.

Rechtstheoretisch is interessant dat de Hoge Raad de toepassing van de wet zo niet als een regel maar als een beginsel opvat, waardoor het mogelijk wordt tot een afweging van beginselen te komen (regels en beginselen zijn als appels en peren, die niet tegen elkaar kunnen worden afgewogen). Deze afweging demonstreert het belang van een rechtstheoretische beginselen-benadering à la Paul Scholten en Ronald Dworkin. Legaliteit en legitimiteit staan daar voor twee verschillende dimensies van het recht, enerzijds de geldende (wettelijke) rechtsregels, anderzijds de (onderliggende) rechtsbeginselen. Deze twee soorten rechtsnormen hebben een verschillend karakter. Rechtsbeginselen verschillen in een belangrijk opzicht van rechtsregels. Regels gelden of ze gelden niet: een regel is van toepassing of is dat niet. Een regel die van toepassing is, 'dicteert' dan de beslissing, dus het rechtsgevolg (de zelfstandigenaftrek is van toepassing of niet).¹⁷ Anders dan regels dwingen beginselen niet tot een bepaalde beslissing. Zij geven argumenten die in een bepaalde richting wijzen, zij vormen - niet-dwingende - redenen voor een bepaalde beslissing. Een beginsel noopt dan ook niet eenduidig tot een bepaald rechtsgevolg (vertrouwen vraagt om gehonoreerd te worden maar dit gebeurt niet per definitie). Dit indicatieve karakter heeft tot gevolg dat in een bepaalde situatie rechtsbeginselen inhoudelijk nader bepaald en tegen elkaar afgewogen moeten worden. Welk van de argumenten die verschillende kanten op wijzen geeft de doorslag? Denk bijvoorbeeld bij de beginselen van behoorlijk bestuur aan de afweging van het legaliteitsbeginsel (art. 104 Gw) tegen het vertrouwensbeginsel.¹⁸ Steeds is hier de vraag: prevaleert de onverkorte toepassing van de wet of de bescherming van het vertrouwen van de burger op een standpuntbepaling door de Belastingdienst?

Deze afweging van beginselen leidt tot de vorming van regels. Deze regels bevatten de specifieke toepassingsvoorwaarden voor een bepaald situatietype. Bekende situatietypen zijn in het kader van het vertrouwensbeginsel de toezegging, de inlichting en de beleidsregel. In geval van een inlichting bijvoorbeeld zijn de toepassingsvoorwaarden (criteria): de duidelijke strijdigheid met de wet, het dispositievereiste en de bevoegdheid van de inspecteur. De genoemde afweging van rechtsbeginselen blijkt duidelijk in standaard-arresten waar de Hoge Raad omgaat en een nieuwe (voorrrangs)regel formuleert, denk aan

17. Uiteraard is bij deze ogenschijnlijk 'mechanische' toepassing van een rechtsregel altijd voorafgaande interpretatie van de regel en de feiten nodig; waarbij beginselen ook weer een rol kunnen spelen.

18. Zie uitvoerig R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996 (hierna: Happé 1996).

de Doorbraakarresten (HR 12 april 1978, *BNB* 1978/135-137). Zodra een regel is gevormd, verdwijnen de beginselen naar de achtergrond. De praktijk concentreert zich dan op de toepassing van deze regels en de vaak gedetailleerde en 'technische' details daarvan. Zo bestaat de hoorplicht van art. 4:7 Awb e.v. uit een aantal gedetailleerde regels, die echter uiteindelijk gebaseerd zijn op het formele zorgvuldigheidsbeginsel.¹⁹ Het achterliggende beginsel blijft overigens wel van belang voor de interpretatie van - doel en strekking van - de regel.

Als echter de bekende regels in een bepaalde situatie evident niet tot een rechtvaardige oplossing leiden, zullen de onderliggende beginselen aangesproken moeten worden. Dan moet hun inhoud en gewicht voor deze situatie bepaald worden en een nieuwe (voor-rangs)regel worden gevormd. Stel dat zich een situatie voordoet die lijkt op een toezegging maar dat toch niet helemaal is, zodat de bestaande regels niet tot een aanvaardbare uitkomst leiden, dan zouden het legaliteitsbeginsel en het vertrouwensbeginsel opnieuw tegen elkaar moeten worden afgewogen. Men dient uiteraard altijd alert te zijn op dit soort nieuwe situaties.

De ontwikkeling van de abbb is sinds 1978 gestadig doorgegaan.²⁰ Het gelijkheidsbeginsel werd voor het eerst toegepast in HR 6 juni 1979, *BNB* 1979/211. Er vindt vervolgens een steeds verdergaande differentiatie plaats naar situatietypen binnen met name het vertrouwens- en het gelijkheidsbeginsel,²¹ maar ook bijvoorbeeld het fair play beginsel.²² Ook de positie van beleidsregels heeft zich zo ontwikkeld. Tot 1990 bonden ministeriële resoluties - of aanschrijvingen zoals ze destijds werden genoemd - de Belastingdienst (enkel) op basis van het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel. In 1990 erkent de Hoge Raad ministeriële resoluties of aanschrijvingen mede vanwege hun steeds belangrijkere rol in 'de verhouding tussen overheid en burger' als recht in de zin van art. 99 RO. Belastingplichtigen kunnen onder omstandigheden rechtstreeks een beroep doen op beleidsregels.²³ Omdat de in dit kader opgestelde beleidsregels of besluiten een steeds belangrijkere rol spelen in de rechtsbetrekking tussen fiscus en belastingplichtige, vormen zij onder voorwaarden recht. De burgers kunnen daaraan rechtszekerheid ontleen. Dit bevordert

19. In de Awb zijn met name formele beginselen van behoorlijk bestuur gecodificeerd; vgl. ook artt. 3:2 e.v. en 3:47 e.v. Awb.

20. P.G.M. Jansen, *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013.

21. En daarmee de nodige complexiteit; zie C.M. Dijkstra & M.S. Brundel-Mulder, 'De boot in met de meerderheidsregel', *NTFR-A* 2016/5.

22. HR 6 februari 1998, *NJ* 1998, 587, *V-N* 1998/12.25. Vgl. M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007, p. 64-65.

23. HR 28 maart 1990, *ECLI:NL:HR:1990:ZC4258*, *BNB* 1990/1994 (Leidraad-arrest). De consequentie is dus aanvaard van de gedachte dat de Belastingdienst in het voordeel van de belastingplichtige van de wet mag afwijken. Dit mag indien daarmee beter aan de bedoeling van de wetgever recht wordt gedaan of als daarmee aan de bedoeling grove onbillijkheden in concrete gevallen kunnen worden vermeden.

de rechtsbescherming van de belastingplichtigen. Later is in art. 4.84 Awb bepaald dat beleidsregels rechtsreeks binden, een beroep op een abbb is dus niet meer nodig.

3. TOETSING VAN WETGEVING

3.1 GELIJKHEIDSBEGINSEL

In een democratische rechtsstaat ligt het primaat voor rechtsvorming bij de wetgever: het is aan hem om rechtspolitieke beslissingen te nemen en deze in rechtsregels vast te leggen. Deze regels dienen onder meer de rechtsgelijkheid. Wetgeven impliceert evenwel ook het maken van onderscheid (classificaties). De wetgever onderscheidt immers groepen belastingplichtigen die hij verschillend wil behandelen vanuit een inhoudelijke invalshoek. Deze classificaties leiden tot verschillende rechtsgevolgen voor de onderscheiden groepen. Zo biedt de classificatie als ondernemer toegang tot faciliteiten waar een niet-ondernemer geen recht op heeft.²⁴

Het maken van onderscheid is weliswaar inherent aan wetgeven, maar aan alles kleefte een grens. Ook in de wereld van het fiscale recht geldt de aan Aristoteles ontleende premisse dat vergelijkbare gevallen gelijk behandeld moeten worden en onvergelijkbare gevallen, naar de mate van hun ongelijkheid, ongelijk. Dit gelijkheidsbeginsel, geworteld in de idee dat alle mensen gelijkwaardig zijn, vormt de belangrijkste kernwaarde van een rechtsstaat. Haar positie in artikel 1 van de Grondwet ademt dat ook uit. Ook belastingwetgeving dient aan deze fundamentele norm te voldoen. Het constitutioneel toetsingsverbod (art. 120 Grondwet) verhindert evenwel een rechtstreekse toetsing van fiscale rechtsregels aan deze waarborg.²⁵ Een omweg-toetsing vindt daarom plaats via verdragen die deze fundamentele norm van rechtsgelijkheid ook omvatten (art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR). Het in deze bepalingen vervatte discriminatieverbod vereist de aanwezigheid van legitieme argumenten voor ieder door de belastingwetgever aangebracht onderscheid.²⁶ Alleen dan wordt een daaruit voortvloeiende verschil in behandeling gerechtvaardigd en kan willekeur in de belastingheffing worden voorkomen.²⁷

3.2 METHODE VAN TOETSING

Bij de beantwoording van de vraag of een door de wetgever gemaakte onderscheiding in lijn is met de waarborgen van het gelijkheidsbeginsel, volgt de Hoge Raad het toet-

24. J.L.M. Gribnau, 'Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving', in A.C. Rijkers & H. Vording (red.), *Vijfjaar Wet IB 2001*, Kluwer: Deventer 2006, p. 51-52.

25. Aan het toetsingsverbod lijkt een einde te komen. In par. 5.3 van haar rapport Tussenstand (juni 2018) bepleit de Staatscommissie Parlementair Stelsel immers de oprichting van een Constitutioneel Hof.

26. Als een verboden discriminatie gelden slechts situaties waarvoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging ontbreekt. HR 12 november 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA3328, *BNB* 1998/22.

27. Zie verder Happé 1996, p. 94-97.

singsschema van het EHRM.²⁸ Eerst wordt derhalve de vraag gesteld of er vanuit het perspectief van de wettelijke regeling sprake is van gelijke gevallen.²⁹ Indien dat het geval is onderzoekt de rechter de mogelijk ongelijke behandeling van gelijke gevallen en gaat na of een ongelijkheid voldoende ongelijk wordt behandeld.³⁰ Aansluitend dient beoordeeld te worden of er een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat voor een onterecht gebleken onderscheid. Deze weging impliceert dat de getoetste rechtsregel een legitieme doelstelling van overheidsbeleid moet nastreven, bovendien moet sprake zijn van proportionaliteit tussen het gebruikte middel en de nagestreefde doelstelling.³¹ Een rechtsregel is bijvoorbeeld niet proportioneel als zij een te kleine groep bestrijkt, terwijl er meer gelijke gevallen onder de doelstelling vallen.³²

In de afgelopen halve eeuw heeft de rechter verschillende argumenten voor het (deels) doorkruisen van het gelijkheidsbeginsel aangemerkt als legitiem. Acceptabel bleken onder meer de doelmatigheid,³³ het bestrijden van (verondersteld) misbruik³⁴ en de doeltreffendheid van fiscale controles.³⁵ Zelfs (onjuiste) veronderstellingen bleken in staat een door de wetgever aangebracht onderscheid te legitimeren.³⁶ Sommige argumenten doorstonden de rechterlijke toets der kritiek niet. Zo bleek het niet te rechtvaardigen dat de wetgever een bepaalde groep belastingplichtigen bevoordeelt, terwijl andere gelijke gevallen dit voordeel niet krijgen.³⁷ Waar overigens de Hoge Raad het budgettaire argument in 1995 nog afwees als afdoende rechtvaardiging³⁸, bleek in 2016 een (gevreesd) budgettair belang

28. Omdat deze beknopte schets van deze toets alleen een flets beeld kan geven van dit kleurrijke thema, verwijzen we naar de 'Pauwels kronieken'. Zie o.m. M.R.T. Pauwels, 'Belastingen en mensenrechtenverdragen: kroniek 2011-2013', *MBB* 2014/04 (hierna: Pauwels 2014) en 'Belastingen en mensenrechtenverdragen: kroniek 2015-2015', *MBB* 2016/3.

29. HR 27 september 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4110, *BNB* 1990/61, r.o. 4.5 (tandartsvrouw).

30. Een verboden discriminatie is in die situatie slechts aanwezig bij een overduidelijke onevenredigheid, zie HR 21 oktober 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5139, *BNB* 1993/29 (belastingvrije som alleenstaanden).

31. Vgl. HR 27 september 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4110, *BNB* 1990/61, r.o. 4.5 (tandartsvrouw).

32. HR 27 september 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4110, *BNB* 1990/61 (tandartsvrouw).

33. HR 12 november 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA3328, *BNB* 1998/22 (reiskosten als studiekosten), r.o. 3.9.

34. Zie bijvoorbeeld HR 10 juni 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT7211, *BNB* 2005/319 (belastingvrije som minderjarigen).

35. HR 18 september 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4695, *BNB* 1992/94 (anticumulatieregeling).

36. HR 2 maart 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ9673, *BNB* 2007/240 (belastingsschulden box 3). Ook het arrest HR 22 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1206, *BNB* 2014/30 (bedrijfsopvolgingsfaciliteit) is een helder voorbeeld. Alleen 'evident onredelijke' veronderstellingen acht de Hoge Raad niet ontoelaatbaar. In lijn met die uitspraak is het latere oordeel van het EHRM op 27 mei 2014, ECLI:NL:XX:2014:263 (Berkvens).

37. Zie bijvoorbeeld HR 17 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2286, *BNB* 1999/122 en ECLI:NL:HR:1998:AA2287, *BNB* 1999/123 (groot wagenpark).

38. HR 14 juni 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA1635, *BNB* 1995/252 (vermogensaftrek gebroken boekjaar). Budgettaire problematiek is geen argument om regelingen achterwege te laten die discriminatie kunnen vermijden.

de materieel terugwerkende kracht van een maatregel wel te kunnen legitimeren.³⁹ Tijden veranderen.

3.3 DE MANTRA VAN DE MARGE

In de afgelopen vijftig jaar is in toenemende mate door belastingplichtigen een beroep gedaan op de mogelijke strijdigheid van belastingwetgeving met het gelijkheidsbeginsel.⁴⁰ De Hoge Raad verwerpt die standpunten met bijna gelijke tred.⁴¹ Waar in het einde van de vorige eeuw de rechter een aantal malen belastingplichtigen in het gelijk stelde,⁴² lijkt een succesvol beroep op het gelijkheidsbeginsel tegenwoordig kansloos. Op het terrein van de belastingheffing lijkt de waarborg van het gelijkheidsbeginsel eerder een papieren tijger.

Dat is deels te verklaren uit het karakter van het gelijkheidsbeginsel: de waarborg van dit mensenrecht is niet bedoeld voor ieder zuiver technisch onderscheid in belastingwetgeving.⁴³ Van grotere invloed evenwel is de grote terughoudendheid van de rechter bij zijn toetsing van belastingwetgeving. De rechter gunt de belastingwetgever veel beoordelingsvrijheid, niet alleen ten aanzien van de vraag of een fiscale rechtsregel een algemeen belang dient, maar ook inzake het eerlijke evenwicht tussen middel en doel.⁴⁴ De reikwijdte van de aan de wetgever verleende beoordelingsvrijheid is van de aanvankelijke “enige vrijheid” via de “ruime beoordelingsvrijheid”⁴⁵ uitgegroeid tot de uiteindelijke “zeer ruime” vrijheid.⁴⁶

39. Vgl. HR 29 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:121 *BNB* 2016/163 en ECLI:NL:HR:2016:124, *BNB* 2016/164 (crisisheffing).

40. Ook de mogelijke strijdigheid van belastingwetgeving met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM (eigendomsrecht) wordt regelmatig betoogd. Zie ook Hoge Raad der Nederlanden, Verslag 2014, Den Haag, p.

42: “Het gegeven dat veel burgers de moeite nemen om de verbindendheid van belastingwetgeving te bestrijden, kan een aanwijzing zijn dat de kwaliteit van die wetgeving te wensen overlaat.”; V.L. Meijerman, ‘Toetsing aan grondrechten en fundamentele rechtsbescherming: een zaak van uitsluitend politiek. Trias politica, democratie en een veranderende samenleving’, *MBB* 2018/4-3, p. 149 onderscheidt vier categorieën van wetten die bestreden: pakketwetten, gedateerde wetten, special-interest-wetten en complexe wetten met onvoorziene effecten.

41. De term ‘boemerang-rechtspraak’ dringt zich op.

42. Vgl. HR 7 oktober 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2311, *BNB* 1999/4 (autokostenforfait) en HR 12 mei 1999, ECLI:NL:PHR:1999:AA2756, *BNB* 1999/271 (arbeidskostenforfait, rechtsherstel werd niet geboden).

43. Pauwels 2014, par. 5.1 verwijst naar de niet-ontvankelijkheidsbeslissing door het HRC in de zaak De Vos (privégebruik auto, HRC 25 juli 2005, nr. 1192/2003, *BNB* 2005/349). Hij merkt terecht op dat hetzelfde comité een andere zaak (HRC 18 maart 2010, nr. 1565/2007) met een eveneens technisch onderscheid (fooiën) wel ontvankelijk verklaart.

44. EHRM 26 juni 2012, ECLI:CE:ECHR:2012:0626JUD000930007 (Hermann), par. 74.

45. EHRM 22 juni 1999, ECLI:NL:XX:1999:AV1935, *BNB* 2002/398.

46. EHRM 20 september 2011, ECLI:NL:XX:2011:BX2987 (Yukos), par. 566.

Het oordeel van de wetgever moet bovendien worden geëerbiedigd tenzij dit ontbloomt is van redelijke grond, “devoid of reasonable foundation.”⁴⁷ De Hoge Raad vertaalt dit criterium van het EHRM echter strikter, het ontberen van elke redelijke grond.⁴⁸ Slechts een enkele grond kan dan een overigens onredelijke rechtsregel rechtvaardigen. Dat kan erop wijzen dat de Hoge Raad de nationale wetgever meer vrijheid gunt dan het Europese Hof, hoewel het internationale en subsidiaire karakter van dit Hof juist een omgekeerde benadering suggereert.⁴⁹

Ook daarom zou ten aanzien van het fundamentele gelijkheidsbeginsel deze (te) vergaande terughoudendheid van de Hoge Raad genuanceerd kunnen en moeten worden. Juist door tegenwicht te bieden zou de rechter de legitimiteit van de wetgever kunnen versterken. De kwaliteit van wetgeving zal toenemen als de wetgever weet dat deze bewaakt wordt door iemand die niet met zich laat sollen.⁵⁰

4. NAVORDERING: SPANNING TUSSEN BEGINSELEN

Een beginselen-benadering levert meer inzicht in de veelheid van regels. Dat geldt ook voor het leerstuk van de navorderingsaanslag. De methode van heffing bij wege van aanslag ‘stuurt’ hier de concrete afweging van de relevante rechtsbeginselen. De vereisten voor navordering verschillen aanzienlijk van de vrij bescheiden eisen waaraan voldaan moet zijn bij naheffing - die valt onder de andere heffingsmethode: heffing van bij wege van voldoening of afdracht op aangifte (aangiftebelastingen). Het leerstuk van de navordering is de afgelopen 50 jaar aanzienlijk verfijnd.⁵¹ De afweging van beginselen, rechtszekerheidsbeginsel en gelijkheidsbeginsel, bleek hier steeds weer opnieuw bij nieuwe situatietypen te leiden tot de vorming van nieuwe regels en de verfijning van het bestaande regelsysteem.

Bij de methode ‘heffing bij wege van aanslag’ stelt de inspecteur de formele belastingsschuld vast. Deze heffingsmethode wordt traditioneel gebruikt indien het gaat om gecompliceerde regelingen en belastingtarieven en burgers aan wie veelal geen bijzondere

47. EHRM 10 juni 2003, ECLI:CE:ECHR:2003:0610DEC002779395 (M.A.) *FED* 2003/604. Die ‘redelijke grond’ wordt soms opgerekt. Vgl. HR 8 juli 2005, ECLI:NL:HR:2005:AQ7212, *BNB* 2005/310 (asymmetrie kostenafrek en kostenvergoeding).

48. HR 21 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:339, *BNB* 2014/126, r.o. 3.5.4.

49. Uit HR 22 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1206, *BNB* 2014/30 (bedrijfsopvolgingsfaciliteit) blijkt dat de Hoge Raad vindt dat hij ‘zijn’ nationale wetgever dezelfde ruimte moet gunnen als het EHRM. Voor een afwijkende opinie zie R.H. Happé, ‘Het gelijkheidsbeginsel: de rechtspraak van het EHRM biedt meer ruimte dan de Hoge Raad benut’, in: L.J.A. Pieterse (red.), *Draaicirkels van formeel belastingrecht*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, p. 175-186.

50. Zie J.L.M. Gribnau, ‘Prikkelend belastingheffen’, in G.T.K. Meussen en J.J. van den Broek (red.), *Formeel en formidabel. Liber amicorum prof. dr. mr. R.E.C.M. Niessen*, Den Haag: Sdu 2018, p. 106.

51. Zie Diana van Hout, ‘50 jaar formeel belastingrecht’, elders in deze bundel.

fiscale deskundigheid kan worden toegerekend. De vaststelling van de omvang van de belastingsschuld is bij deze belastingen een zo ingewikkelde zaak, zo is de veronderstelling, dat die onmogelijk aan de belastingplichtigen kan worden overgelaten.⁵² Bovendien zijn de bedragen waar het om gaat te groot om op een juiste vaststelling daarvan door de belastingplichtige te kunnen vertrouwen, zo is het uitgangspunt van deze heffingstechniek. Daarom moet aan de (verplichting tot) betaling van de belastingsschuld een ambtelijke vaststelling voorafgaan (art. 11 AWR). De wettelijke verantwoordelijkheid voor een juiste formalisering van de materiële belastingsschuld ligt zo bij de inspecteur.

Wat nu als een aanslag te laag blijkt te zijn vastgesteld? Nu dient het rechtszekerheidsbeginsel afgewogen te worden tegen het gelijkheidsbeginsel: enerzijds bescherming van het vertrouwen dat de belastingplichtige ontleent aan de aanslag, anderzijds dezelfde (nadere) formalisering als bij andere belastingplichtigen met eenzelfde materiële belastingsschuld waarbij geen fout is gemaakt bij de primitieve aanslag. De in de vorige alinea genoemde karakteristieken verklaren waarom het rechtszekerheidsbeginsel een groter gewicht wordt toegekend dan bij aangiftebelastingen waar de 'zelf-formaliserende' belasting- of inhoudingsplichtige geacht wordt deskundig te zijn en dus zelf de eventuele onjuistheid van de aangifte in te zien (zodat er in zoverre geen rechtszekerheid valt te beschermen).

Bij de totstandkoming van de AWR was het uitgangspunt dat nagevorderd kon worden, binnen de wettelijke (evt. verlengde⁵³) termijn, tenzij de voor deze (onjuiste) formalisering verantwoordelijke inspecteur een verwijt kan worden gemaakt. Deze gedachte is vastgelegd in de eis van het nieuwe feit - enige uitzonderingen waren vastgelegd in art 16, lid 2 AWR. Navordering mag dus niet dienen tot herstel van een onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten of het recht. Een dergelijke verwijtbare kwalificatie of beoordeling betekent een ambtelijk verzuim. Er is sprake van een feit dat hem bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, zodat een nieuw feit ontbreekt.⁵⁴ Een onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten of het recht is dus in strijd met de zorgvuldigheid die op haar beurt wordt beschermd door het rechtszekerheidsbeginsel.

De inspecteur heeft in dit kader een beperkte onderzoeksplicht die in de loop der jaren in de jurisprudentie is uitgewerkt, mede in het licht van de veranderingen in de werkwijze

52. Deze dragende gedachte geldt ook voor veel andere geldschulden aan de overheid. Vgl. M.W.C. Feteris, *Hef-fing van belasting door middel van betaling op aangifte*, Deventer: Kluwer 2005, p. 3.

53. Art. 66, lid 3, Successiewet bevat een onbeperkte navorderingstermijn, het rechtszekerheidsbeginsel is hier gewichtloos geworden; de Hoge Raad is hier - als vaker - in het belang van de rechtsbescherming mitigerend opgetreden; HR 3 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:556, BNB 2017/105.

54. Het wetsvoorstel ter invoering van art. 16, lid 3 onderdeel c AWR wilde expliciet niet knagen aan dit uitgangspunt; *Kamerstukken II* 2009/2010, 32 129, nr. 3, p. 25.

van de Belastingdienst.⁵⁵ Automatisering en beoordeling van de aangiften per computer worden steeds belangrijker bij een almaar complexere regelgeving en een groei van het aantal belastingplichtigen. Dat betekent de facto een versoepeling van de eis van het nieuwe feit.⁵⁶ De Hoge Raad kan echter de wettelijke eis van het nieuwe feit niet volledig wegpoetsen. Of een verwijtbare fout voor de belastingplichtige kenbaar is maakte dan ook lange tijd niet uit, en ging dus niet ten koste van de rechtszekerheid. De inspecteur is immer verantwoordelijk en niet de (fiscaal ondeskundige) belastingplichtige.

De eis van het nieuwe feit geeft hier het relatieve belang aan van enerzijds de rechtszekerheid en het vertrouwen van de belastingplichtige op het handelen van de Belastingdienst en anderzijds de gelijkheid. De rechtszekerheid moet namelijk worden afgewogen tegen de (materiële) rechtsgelijkheid. De gelijkheid ten opzichte van belastingplichtigen met een vergelijkbare materiële belastingschuld bij wie geen fout in de aanslagregeling is gemaakt, is immers een argument pro navordering. De gelijkheid prevaleert tenzij een nieuw feit ontbreekt. Rechtshandhaving weegt hier in beginsel zwaarder dan rechtsbescherming. Deze essentiële uitgangspunten kaderen de verder ontwikkeling van het in het navorderingsregime in: rechtsgelijkheid/rechtshandhaving tegenover rechtszekerheid/ rechtsbescherming.

Dat bleek in 1973 bij de introductie van de schrijf- en tikfoutenleer en in 1994 bij de invoering van de mogelijkheid van navordering bij de belastingplichtige te kwader trouw. Bij afwezigheid van rechtszekerheid prevaleert de rechtsgelijkheid. Door de invoering per 1 januari 2010 van artikel 16, lid 2, letter c, AWR ligt de lat nu lager. Het is voldoende dat een fout kenbaar is - en dat deze samenhangt met de automatisering (hetgeen de belastingplichtige zich niet hoeft te realiseren). Een fout in een hulpmiddel als het computersysteem van de Belastingdienst, een systeemfout, wordt niet gezien als een beoordelingsfout en komt dus voor rekening van de belastingplichtige. Automatisering zet zo druk op de rechtszekerheid. De heffingsmethode van aanslagbelastingen schuift zo langzaam op naar die van aangiftebelastingen.

5. FISCALE ETHIEK

5.1 LEGALITEITSBEGINSEL EN FRAUS LEGIS

Krachtens het legaliteitsbeginsel kunnen inbreuken op de beschikkingsvrijheid van de burger met betrekking tot zijn inkomen en vermogen slechts bij de wet plaats vinden. De wet (in formele zin) vormt de grondslag en bepaalt de grenzen van het handelen van de fiscus.

55. J.L.M. Gribnau, 'Kenbare fouten en navordering. Grondslagen in het licht van automatisering en mensenwerk', *WFR* 2010/214.

56. HR 7 december 2007, ECLI:NL:HR:2007:BB3465, *BNB* 2008/281 en HR 9 januari 2009, ECLI:NL:HR:2009:B99068, *V-N* 2009/3.7.

De belastingplichtige wordt zo rechtsbescherming geboden tegen willekeurige machtsuitoefening - dus strijd met rechtszekerheid en rechtsgelijkheid.

Het legaliteitsbeginsel impliceert tevens dat de belastingplichtige zich niet aan zijn bij de - democratisch gelegitimeerde - wet vastgestelde belastingverplichtingen mag onttrekken. Het belastingrecht begrenst zijn vrijheid op fiscaal terrein. Hij kan niet weigeren te voldoen aan zijn fiscale verplichtingen op grond van zijn persoonlijke moraal of (levens) overtuigingen die samenhangen met zijn mens- en maatschappijbeeld.⁵⁷ Een belastingplichtige kan zich daarom niet onttrekken aan zijn wettelijke fiscale plichten vanwege strijd met persoonlijke morele of geloofsovertuigingen, die niet in rechtsnormen verankerd zijn. Hij kan enkel een beroep doen op rechtsbeginselen, dus niet louter persoonlijke of subjectieve, ethisch-politieke waarden en normen (zie par. 2).⁵⁸ Voor het overige is er “geen ruimte voor klachten over schending van filosofische of andere beginselen en regels indien dat niet tevens rechtsbeginselen en rechtsregels zijn”.⁵⁹ Enkel rechtsnormen dienen toegepast en gehandhaafd te worden. De belastingplichtige heeft uiteraard wel de vrijheid door feitelijke en rechtshandelingen de fiscaal voordeligste weg te kiezen.⁶⁰ Er is in dit opzicht ruimte gelaten voor eigen keuzes van de burgers. Voor een opvatting - aldus de Hoge Raad - welke klaarblijkelijk de belastingplichtige de vrijheid ontzegt om voor een op zichzelf reële transactie de fiscaal voordeligste weg te bewandelen, is in het recht geen steun te vinden (vgl. HR 7 maart 1982, *BNB* 1982/142; vgl. HR 19 december 1990, *BNB* 1991/121).

Het kiezen van de fiscaal voordeligste weg, het minimaliseren van de belastingschuld, binnen de grenzen der wet wordt juridisch gezien begrensd door de bijzondere rechtsmiddelen, met name *fraus legis* (ook wel de leer van de wetsontduiking genoemd).⁶¹ Voor *fraus legis* is vereist dat er sprake is van een oogmerk om belastingheffing te vrijdelen en dat vrijdelen moet in strijd zijn met doel en strekking van de fiscale wet. Bij *fraus legis* worden de feiten niet erkend en wordt er geheven alsof er andere rechtshandelingen zijn verricht. De rechtszekerheid die de belastingplichtige dacht te kunnen ontlenen aan de door hem geconstrueerde feiten weegt minder zwaar dan de rechtsgelijkheid en het draagkrachtbeginsel dat aan de (niet-vrijdelde) wettelijke bepaling ten grondslag ligt. De vrijheid van de belastingplichtige vindt zo haar uiterste juridische grens in het - ongeschre-

57. Zie over de verschillende aspecten van rechtszekerheid: M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen* (diss. Tilburg), Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009.

58. J.L.M. Gribnau, 'Belastingen, ethiek en waarden. Een weerbarstig driespan', *NTFR* 2017/660.

59. Vgl. C.M. Dijkstra, 'De plicht om géén belasting te betalen', *WFR* 2018/130.

60. Hij kan natuurlijk ook belastingheffing vermijden door handelingen achterwege te laten die tot belastbare feiten leiden. Zo is de niet-roker geen tabaksaccijns verschuldigd. Belastingheffing knoopt immers aan bij de maatschappelijke verschijnselen die zij aantreft.

61. De Belastingdienst past het vergelijkbare middel richtige heffing, art. 31 AWR, al geruime tijd niet meer toe, omdat men meent dat *fraus legis* toereikend is.

ven - leerstuk van de wetsontduiking.⁶² Daarbuiten betreden we het domein van de moraal - dat de inbedding vormt van het rechts(systeem).

5.2 WET EN ETHIEK

De belangstelling voor de morele of ethische kant van belastingen is lange tijd niet bijzonder groot geweest.⁶³ Het handelen van fiscale actoren, wetgever, Belastingdienst, rechter, belastingplichtige, belastingadviseur etc., kan echter ook van buiten een strikt juridische perspectief worden gewaardeerd. Stevens deed dat in 1997 met zijn Van Asperenlezing⁶⁴, die aanleiding was voor een conferentie waarvan de verschillende bijdragen later zijn gebundeld.⁶⁵ Na de zware financiële crisis die begon in 2008 lijkt de focus verengd tot het fiscale handelen door multinationals en vermogende particulieren. De agressieve tax planning van Starbucks, Vodafone, Apple, Amazon, Google en andere vooral Amerikaanse bedrijven, maar ook U2 en de Rolling Stones kregen veel aandacht in de media. NGO's spelen een belangrijke rol bij het aanjagen van het publieke debat. Ook diverse lekken, al dan niet via klokkenluiders, zoals Luxleaks, Panama Papers en Paradise Papers konden op grote belangstelling rekenen.⁶⁶ Het gaat in het algemeen om legaal handelen maar met name in een internationale context zijn er met respect voor het legaliteitsbeginsel nog tal van mogelijkheden tot belastingoptimalisatie ofwel –minimalisatie. Fiscaal handelen binnen de grenzen van de wet is dus niet steeds maatschappelijk geaccepteerd.

Multinationals en hun belastingadviseurs krijgen dan ook soms felle kritiek.⁶⁷ Een eenzijdige focus leidt echter tot een begrijpelijke tegenreactie als soms het nogal eindimensionale standpunt lijkt te worden ingenomen dat multinationals en hun fiscale adviseurs geen enkel geweten zouden hebben als zij voor bepaalde structuren kiezen.⁶⁸ Altruïstisch gedrag voorschrijven gaat ook wat ver in het licht van het recht van elke belastingplichtige de voordeligste weg te kiezen. Een moreel persoon mag ook voor zijn eigenbelang kiezen. Daarbij zou het ook te gemakkelijk zijn om enkel multinationals, vermogende particulieren en

62. Ch.P.A. Geppart, *Fiscale rechtsvinding*, Amsterdam: FED 1965; en J.H.M. Nieuwenhuizen, *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid*, Deventer: Kluwer 2010. Vgl. (zeer) recent R. Niessen, 'Wetsmisbruik en de Nederlandse belastingrechter', *TFB* 2018/4-1; hij onderscheidt het objectieve, subjectieve en interpretatieve vereiste.

63. Zie echter de publicaties van Brüll die met name kritisch was over het handelen van de Belastingdienst. Bijv. D. Brüll, *Fiscale mythologie (Belastingconsulentendag 1974)*, Deventer: Kluwer 1974.

64. L.G.M. Stevens, *Fiscus, ik ben je vriendje niet!*, Deventer: Kluwer 1997.

65. J.L.M. Gribnau (red.), *Belastingrecht en ethiek in debat*, Deventer: FED 1999.

66. Zie ook J. van Kleef, M. van Geest en H.W. Smits, *Het belastingparadijs. Waarom niemand hier belasting betaalt behalve u*, Amsterdam: Contact 2013; B. Obermayer en F. Obermaier, *Panama Papers. Het verhaal van de wereldwijde onthulling*, Amsterdam: Atlas Contact 2016.

67. R.H. Happé, 'Belastingethiek: een kwestie van fair share', in *Belastingen en ethiek*, 2011; en R.H. Happé, 'Fiscale ethiek voor multinationals', *WFR* 2015/938.

68. Vgl. F. van Horzen, 'Weg met moralisme!', *NTFR* 2013/1038.

hun fiscale adviseurs om meer ethische reflectie en daadkracht te vragen. Door velen is naar de belastingwetgever gewezen die de primaire verantwoordelijkheid heeft voor goede wetgeving, maar daarin regelmatig faalt. Waarom zouden dan de belastingplichtigen zich ethisch moeten gedragen?⁶⁹ Het instrumentalistisch fiscaal gedrag van de wetgever en, ruimer, nationale overheden prikkelt ook belastingplichtigen tot calculerend gedrag. De wisselwerking in het gedrag van de verschillende actoren binnen het 'fiscale ecosysteem' dient inderdaad niet te worden verwaarloosd.⁷⁰

5.3 GEDEELDE VERANTWOORDELIJKHEID, CSR EN ADVISEURS

Maar het gaat niet aan de verantwoordelijk voor de integriteit van het (internationale) belastingstelsel enkel bij de (nationale) wetgevers te leggen. Bij hen rust namelijk de primaire, maar niet exclusieve verantwoordelijkheid. De verschillende fiscale actoren dragen een gezamenlijke verantwoordelijkheid.⁷¹ Zij hebben alle belang bij een goed functionerend belastingstelsel - waarvan de opbrengsten immers de staat in staat stellen de vrijheid van het individu, de maatschappelijke samenwerking en het vertrouwen op de markt te ondersteunen. Gegeven dat perfecte wetgeving niet bestaat, zijn er grenzen aan het gebruik maken van imperfecties. Dat geldt zeker als de (corporate) burger het in zijn macht heeft om met het internationaal belastingstelsel te spelen en dus evident geen fair share te betalen. Men bepaalt dus zelf goeddeels de belastingsschuld - daarbij 'de wet' (het legaliteitsbeginsel) met het daaronderliggende rechtszekerheids- en rechtsgelijkheids- en draagkrachtbeginsel ondergravend.

Burgers hebben de morele plicht een redelijke bijdrage te leveren. Dit fair share beginsel als moreel beginsel kent zijn equivalent in het rechtssysteem in de vorm van het draagkrachtbeginsel. Dit dient dan door de belastingwetgever concreet uitgewerkt te worden in het systeem van regels. Dat wettelijke systeem biedt de belastingplichtige de nodige vrijheidsgraden. Hij mag daarbinnen de voordeligste weg kiezen maar als hij evident geen (vennootschaps)belasting betaalt wordt hij een free rider.⁷² Dan herleeft het onder het systeem liggende morele fair share beginsel en eventueel andere internationale fiscaalrechtelijke beginselen.⁷³ Niet zozeer indien een idealistische fair share norm wordt geschonden, maar indien het gaat om een evidente unfair share.

69. Bijv. J. van der Geld, 'Ethiek en Multinationale ondernemingen verkenning', in H. Gribnau (red.), *Princiepelijk belastingrecht. Liber Amicorum Richard Happé*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011, p. 51-57.

70. Gribnau 2011.

71. H. Gribnau, 'The Integrity of the Tax System after BEPS: A Shared Responsibility', *Erasmus Law Review* 10 (2017) 1, p. 12-28

72. Uiteraard kunnen verliesverrekening en het legitiem gebruikmaken van incentives leiden tot een lage vpb-schuld.

73. H. Gribnau, 'Corporate Social Responsibility and Tax Planning: Not by Rules Alone', *Social & Legal Studies*, 24 2015, p. 225-250 (http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2610090).

Voor (maatschappelijke) samenwerking geldt de wederkerige norm van fair play, zo goed als geen bijdrage leveren voldoet daar niet aan. De lat ligt wat hoger voor ondernemingen die corporate (social) responsibility (maatschappelijke verantwoord ondernemen) hoog in het vaandel hebben. CSR-ondernemingen willen vrijwillig verder gaan dan hun juridische verplichtingen: ze willen 'beyond compliance' handelen. Ze erkennen dat hun ethische verantwoordelijkheid verder reikt dan het recht: het uitgangspunt daarvan is dat het recht slechts een minimum-niveau van verantwoordelijkheid vormt. Wetten kunnen immers tekort schieten en daarom willen deze CSR-ondernemingen verder gaan dan het recht (de wet) vraagt.

Dat zou ook voor de fiscaliteit moeten gelden.⁷⁴ Meer en meer grote ondernemingen zien dat hun CSR-beleid zich ook moet uitstrekken tot tax. Zo publiceerde in februari 2018 'The B Team' - waarbij negen multinationals (waaronder Shell en Unilever) zijn aangesloten - zijn 'Responsible Tax Principles'.⁷⁵ Agressieve tax planning past dan niet, dan is er sprake van corporate irresponsibility.⁷⁶ Transparantie kan hier bijdragen aan vertrouwen in fiscaal CSR-beleid. In kringen van beleggers blijkt deze ook gedachte te worden opgepakt - bijvoorbeeld in de vorm van een pleidooi voor good tax governance.⁷⁷ Een dergelijke transparantie dient uiteraard niet obligaats te zijn of zelfs beoogd om het zicht op de werkelijkheid te verduisteren, maar gericht op een serieuze dialoog met stakeholders.⁷⁸ Door een openbare discussie wordt ook beter voldaan aan de eisen van procedurele rechtvaardigheid, die kan bijdragen aan beter belastingstelsel en meer begrip over en weer.⁷⁹

Van Dijk schreef al dat het een hele opgave kan zijn voor een agressief construerende adviseur een fatsoenlijk antwoord te vinden op de vraag van zijn zoontje: "Pappie, wat doe jij eigenlijk de hele dag?"⁸⁰ Ook belastingadviseurs zullen rekening moeten houden met het veranderende belastingklimaat en hun verantwoordelijkheid voor de integriteit van het

74. Vgl. A. van Eijdsden, 'The Relationship between Corporate Responsibility and Tax: Unknown and Unloved', *EC Tax Review* 2013/1.

75. <http://bteam.org/announcements/responsible-tax-2/>

76. Zie A.-G. Jallai en J.L.M. Gribnau, *Aggressive Tax Planning and Corporate Social Irresponsibility: Managerial Discretion in the Light of Corporate Governance* (Tilburg Law School Working Paper), 2018 (<http://ssrn.com/abstract=3119552>).

77. VBDO, *Good Tax Governance in Transition. Transcending the Tax Debate*, Utrecht 2014 (www.vbdo.nl).

78. Vgl. S.A. Stevens, 'Transparantie over belastingen', in S.M.H. Dusarduijn, F.J. Elswier en J.L.M. Gribnau (red.), *Van der Geldbundel*, Deventer: Kluwer 2016.

79. S. Stevens, *Meer transparantie in de vennootschapsbelasting?* (oratie Tilburg), 2018, p. 65-66; Zie ook S. Douma, *Miscommunication and Distrust in the International Tax Debate* (oratie Amsterdam UvA), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 43-46.

80. J.E.A.M. van Dijk in zijn annotatie onder HR 27 januari 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5240, *BNB* 1993/111.

belastingstelsel nemen.⁸¹ Meer dan voorheen zullen zij hun cliënten moeten voorlichten en met hen in gesprek gaan over de morele aspecten van mogelijke fiscale oplossingen om te zien wat bij hun CSR beleid en tax governance past. Daarbij zullen zij zich ook rekenschap moeten geven van het tax governance beleid van het eigen advieskantoor, en van hun eigen morele kompas.

6. CONCLUSIE

In de toekomst zullen rechtsbeginselen zeker niet aan belang inboeten. De algemene beginselen van behoorlijk bestuur zullen verder ontwikkeld worden en toetsing aan fundamentele rechtsbeginselen blijft een hot item. Beginselmatige rechtsontwikkeling blijft geboden - ook om steeds weer een nieuwe balans te kunnen vinden tussen rechtshandhaving en rechtsbescherming, zoals bij navordering. Het belang van fiscale ethiek zal alleen maar toenemen waarbij ethiek voor fiscale professionals, adviseurs en belastingambtenaren, de (hoog)nodige aandacht verdient. Reflectie op de 'sustainability' van het (internationale) belastingstelsel en de wijze waarop de fiscale actoren daarmee omgaan ('governance') wordt steeds belangrijker.⁸² Daarbij vraagt de invloed van technologie op belastingheffing bijzondere aandacht.

81. J.L.M. Gribnau, 'Tax Governance en CSR: waar een wil is, is een weg', in R. Pieterse en R. Scharrenburg (red.), *Springende punten. Van Amersfoort-bundel*, Deventer: Kluwer 2017, p. 121-137.

82. H. Gribnau en A.-G. Jallai, 'Sustainable Tax Governance and Transparency', in S. Arvidsson (red.), *Challenges in Managing Sustainable Business*, London: Palgrave Macmillan 2018.